

Vedlegg nr. 2 til rundskriv H-15/04

FORSKRIFT OM REVISJON I KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER M.V.

Fastsatt av Kommunal- og regionaldepartementet 15. juni 2004 med hjemmel i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) §§ 78 og 79.

Kap. 1 Virkeområde

§ 1 Virkeområde

Denne forskrift gjelder ved

- a) revisjon av kommuners og fylkeskommuners årsregnskap
- b) revisjon av kommunale og fylkeskommunale foretaks årsregnskap, jf. kommuneloven kap. 11.
- c) forvaltningsrevisjon av kommuner og fylkeskommuner, derunder kommunale og fylkeskommunale foretak, jf. kommuneloven kap. 11.

Merknader:

Bestemmelsen fastslår forskriftens virkeområde. Av bokstav a) og b) fremgår at forskriften gjelder både for revisjon av en kommunes/fylkeskommunes årsregnskap og for revisjon av et kommunalt/fylkeskommunalt foretaks årsregnskap. Forskriften gjelder også for forvaltningsrevisjon av kommuner og fylkeskommuner, derunder kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kap. 11, jf. bokstav c). Kommunale og fylkeskommunale foretak er en del av kommunen/fylkeskommunen som juridisk person.

Kap. 2 Regnskapsrevisjon

§ 2 Revisjonsplikt

Kommunestyret og fylkestinget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap og kommunalt eller fylkeskommunalt foretaks årsregnskap, blir revidert av revisor som tilfredsstillir kravene i kommuneloven § 79 og kap. 5 og 6 i denne forskrift. Det skal velges én revisor for revisjon av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap. Revisjon av kommunale eller fylkeskommunale foretaks (KF eller FKF) årsregnskap kan foretas av annen revisor enn den som er valgt for revisjon av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap.

Revisjon som nevnt i første ledd kan utføres av revisor ansatt i kommunen eller fylkeskommunen, en interkommunal revisjonsenhet, eller av et revisjonsselskap. Der en interkommunal revisjonsenhet eller et revisjonsselskap er valgt, skal revisjonsenheten eller selskapet utpeke en ansvarlig revisor for hvert oppdrag (oppdragsansvarlig revisor).

Merknader:

Bestemmelsens første ledd fastslår at kommunen/fylkeskommunen har plikt til å sørge for at årsregnskapet blir revidert av en revisor som fyller de krav som fremgår av kommuneloven § 79 og denne forskrift.

Av annen setning i første ledd fremgår at det skal velges én revisor for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap. (Om begrepet "revisor", se merknader til annet ledd). Samme revisor kan være ansvarlig både for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap, kommunalt/fylkeskommunalt foretaks regnskap, og forvaltningsrevisjon. Det er imidlertid anledning til å overlate henholdsvis revisjon av foretaks regnskap, og forvaltningsrevisjon til andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap, jf. tredje setning i første ledd, og bestemmelsene om forvaltningsrevisjon i kap. 3. Dette fremgår av Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) s. 107, men er for klarhets skyld slått fast her.

Annet ledd: Kommunelovens uttrykk "revisor" (jf. bl.a. § 78 nr. 3) kan referere både til en fysisk person (herunder enkeltmannsforetak, en interkommunal revisjonsenhet (derunder IKS) eller et revisjonsselskap. Det fremgår av forarbeidene at et revisjonsselskap kan velges som revisor (jf. Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) bl.a. s. 105). Når loven § 78 nr. 4 omtaler valg av revisor, vil det således ikke være nødvendig å utpeke en bestemt fysisk person, det er tilstrekkelig at kommunen/fylkeskommunen velger en interkommunal revisjonsenhet eller et revisjonsselskap. Denne enheten – eller selskapet – vil da være kommunen/fylkeskommunens (eventuelt det kommunale/fylkeskommunale foretakets) valgte revisor i lovens og denne forskriftens forstand.

Av bestemmelsen i forskriftens annet ledd fremgår at der en interkommunal enhet eller revisjonsselskap er valgt, skal det for hvert enkelt oppdrag utpekes en oppdragsansvarlig revisor. Revisjonsenheten/selskapet avgjøre selv hvem som skal være oppdragsansvarlig revisor. Det er verken plikt eller adgang for kommunen/fylkeskommunen til å utpeke en oppdragsansvarlig revisor i et slikt tilfelle. Hvem som vedkommende revisjonsenhet/-selskap utpeker som oppdragsansvarlig revisor, og dermed den som undertegner revisjonsberetninger (eller forvaltningsrevisjonsrapporter, jf. kap. 3), vil således være et internt anliggende i revisjonsenheten. Den oppdragsansvarlige revisor vil representere selskapet/den interkommunale enheten overfor kommunen/fylkeskommunen. Den valgte revisor - dvs. selskapet/den interkommunale enheten - vil være ansvarlig for oppdragets utførelse.

Der en fysisk person velges som revisor (for eksempel et enkeltmannsforetak) vil denne personen være identisk med den oppdragsansvarlige revisor.

Der en kommune eller fylkeskommune har egne revisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen, vil den "valgte revisor" alltid være en fysisk person, ansatt i kommunen/fylkeskommunen.

Det er anledning til at en ansatt revisor i kommunen/fylkeskommunen selv knytter til seg revisorer som ikke er ansatt i kommunen, jf. Ot. prp nr. 70 s. 43. I et slikt tilfelle vil ansvaret for revisjonen ligge hos den kommunalt ansatte revisor.

Der en bestemmelse i forskriften gjelder revisors medarbeidere i tillegg til revisor, vil dette fremgå eksplisitt. "Revisor" vil da referere til "den valgte revisor" – som kan være et foretak/selskap/interkommunal enhet eller en fysisk person – og begrepet "oppdragsansvarlig revisor" refererer til den som er utpekt av revisjonsselskapet som ansvarlig for det enkelte oppdrag. "Revisjonsmedarbeider" gjelder de andre. I merknadene til bestemmelsen om uavhengighet er begrepet revisjonsmedarbeider brukt i tillegg til "revisor" ettersom kravet til uavhengighet gjelder alle som "foretar revisjon", ikke bare den som er ansvarlig for oppdraget.

§ 3 Revisjonens innhold

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lover og forskrifter, derunder om det gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i

regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Videre skal revisor

- a) se etter at beløpene i kommunens/fylkeskommunens eller det kommunale/fylkeskommunale foretakets årsregnskap stemmer med regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå, og at vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen.
- b) vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet.

Revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lover og forskrifter.

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor straks sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Når saksforholdet er nærmere klarlagt skal revisor sende endelig innberetning til kontrollutvalget. Revisor skal sende kopi av innberetningen til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

Merknader:

Bestemmelsen fastlegger revisjonens innhold. Hvordan selve revisjonshandlingene skal gjennomføres, vil fremgå av god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 78 nr. 1. God kommunal revisjonsskikk er en rettslig standard. Innholdet i dette begrepet vil være normert av kommunelovens bestemmelser om revisjon, denne forskrift, og retningslinjer og normer som fastsettes av aktørene på dette revisjonsområdet.

Av første ledd fremgår at revisor for det første skal vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. I dette ligger også at revisor skal vurdere om det uttrykk for den økonomiske virksomhet som årsregnskapet gir, er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 48 nr. 2.

I bokstav a) og b) fremgår to tilleggselementer i regnskapsrevisjonens innhold. Av første ledd bokstav a) fremgår at det i revisjon av regnskapet skal inngå en vurdering av om de ressurser som i henhold til regnskapet er brukt på de ulike sektorer og formål stemmer overens med det som fremgår av tall-delen av virksomhetens budsjett. (Med "regulert budsjett" menes den definisjon som fremgår av budsjettforskriften § 2 bokstav b) og l). I dette ligger at revisor skal se etter at det foreligger gyldige bevilgninger for den bruk av midler som regnskapet viser. Revisor skal se etter at mer- eller mindreforbruk som ikke er uvesentlig, er forklart/redegjort for. Dette elementet i regnskapsrevisjonen kan ha en flytende grense mot forvaltningsrevisjon, se forskriften § 7 bokstav a). Den vurdering det siktes til i § 3 a), retter seg mot den mer tekniske kontroll av at det foreligger gyldig bevilgning. Det dreier seg således om en kontroll med bruken av midlene i forhold til tall-delen av budsjettet. En kontroll som går videre enn dette; for eksempel kontroll av at de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak for øvrig, forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for god kommunal økonomiforvaltning, vil høre enten under forvaltningsrevisjon, jf. § 7 eller ligge til det generelle kontrollansvar som påhviler kontrollutvalget, jf. forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 4. Dette kan bl.a. dreie seg om vurderinger av om den måte kommunen forvalter sin økonomi på, bidrar til at kommunelovens intensjon om formuesbevaring ivaretas.

Av første ledd bokstav b) fremgår at revisor skal gjøre en vurdering av om opplysninger om årsregnskapet som fremkommer i årsberetningen er konsistente med årsregnskapet.

Annet ledd: Administrasjonens plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger vil fremgå av den til enhver tid gjeldende lovgivning. Der den revisjonspliktige er et kommunalt/fylkeskommunalt foretak, vil "ledelsen" være daglig leder.

Tredje ledd fastslår at det i regnskapsrevisjonen ligger at revisor i den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk skal gjøre en vurdering av den interne kontroll i virksomheten. Ansvar for at det er etablert en tilfredsstillende internkontroll i kommunen/fylkeskommunen ligger til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet. (Administrasjonssjefens ansvar for kontroll- og tilsyn er omtalt i Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) pkt. 4.3. s. 50.) Det siktes i denne bestemmelsen altså til internkontroll i mer snever forstand, dvs. for eksempel hvilke rutiner og systemer som er etablert for inn- og utbetalinger osv.

Fjerde ledd omhandler revisors oppgaver i forbindelse med misligheter og feil. Begrepet "feil" refererer til utilsiktede feil i regnskapet. Begrepet "misligheter" benyttes om uredelige handlinger med sikte på å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel. Regnskapsrevisjon er i utgangspunktet innrettet mot å avdekke feil. I tillegg gjør revisor en vurdering av risikoen for at det kan foreligge misligheter. Dersom revisor kommer til at det foreligger indikasjoner på at det kan foreligge misligheter vil han/hun innrette revisjonen slik at mistanken blir bekreftet/avkreftet. I den grad det avdekkes noe, foreligger det en plikt til å rapportere. Ettersom kontrollutvalget i loven er tillagt et særskilt tilsyns- og kontrollansvar, er det i fjerde ledd første setning slått fast at det skal rapporteres til kontrollutvalget. Rapportering til den revisjonspliktiges ledelse i forbindelse med at det avdekkes feil og misligheter vil skje i henhold til de revisjonsstandarder som er fastsatt for dette. I bestemmelsen er revisor pålagt en plikt til å sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget straks det oppdages misligheter. Deretter pålegger bestemmelsen revisor en plikt til - i den grad det er mulig for revisor - å undersøke saksforholdet nærmere. Dersom kontrollutvalget skulle være innblandet i straffbare forhold må revisor vurdere om det bør rapporteres til kommunestyret direkte, uten å gå veien om kontrollutvalget.

Hvilken instans i kommunen/fylkeskommunen som skal kunne melde en sak til politiet, vil bero på kommunens/fylkeskommunens eget delegasjonsreglement. Det er anledning til å legge slik myndighet til kontrollutvalget, men kontrollutvalget har ikke slik myndighet direkte etter forskriften om kontrollutvalg.

Revisor kan også selv anmelde forholdet til politiet, men er ikke pliktig til det etter denne forskrift.

§ 4 Revisors plikter

Revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk krever, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil.

Revisor skal skriftlig påpeke følgende forhold overfor kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet:

1. mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,
2. feil og mangler ved organiseringen av den økonomiske internkontrollen,
3. misligheter,
4. feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet,

5. om det ikke er redegjort for vesentlige avvik mellom beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap og regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå
6. begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift, og
7. begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 16.
Brev med påpekninger som nevnt i denne paragraf skal nummereres fortløpende.
Kontrollutvalget skal ha kopi av brev med påpekninger etter annet ledd.

Merknader:

I første ledd ligger at revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn. Begrepet "god kommunal revisjonsskikk" er en rettslig standard, som i tillegg til å være normert av de lover og forskrifter som til enhver tid gjelder for revisjon av kommuner, også vil være normert av relevante og anerkjente revisjonsstandarder på området. Slike standarder vil være basert på International Standards on Auditing (ISA), utgitt av IFAC (International Federation of Accountants), derunder også "tillegg for offentlig sektor". Med mindre annet fremgår av "tillegg for offentlig sektor" vil "god kommunal revisjonsskikk" i all hovedsak være sammenfallende med "god revisjonsskikk" i privat sektor når det gjelder regnskapsrevisjon.

Bestemmelsen i annet ledd stiller krav om hvilke forhold som krever en skriftlig påpekning fra revisor. Kommunestyret/fylkestinget og kontrollutvalget er revisors oppdragsgiver. Revisjonsberetningen rettes til kommunestyret/fylkestinget, jf. § 2-4 annet ledd. All annen rapportering skal rettes til kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen/kommunestyret. Nr. 1 fastslår at revisor skal skriftlig påpeke mangler vedrørende registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Nr. 2 krever at det redegjøres for svikt i internkontrollen, jf. § 2-2 tredje ledd.

Nr. 3 krever at revisor skriftlig redegjør for misligheter. Misligheter skal alltid rapporteres.

Nr. 4 krever at feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet, jf. § 3 fjerde ledd, skal rapporteres.

Nr. 5 krever at det avgis en skriftlig påpekning dersom det er vesentlige avvik mellom tallbudsjettet og den aktivitet regnskapet viser. Revisor skal se etter at mer- eller mindreforbruk som ikke er uvesentlig, er forklart eller redegjort for, jf. § 3 første ledd bokstav a).

Nr. 6 krever at revisor gir en skriftlig begrunnelse der han/hun finner å ikke kunne skrive under bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov.

Nr. 7 krever at det gis en skriftlig begrunnelse dersom revisor sier fra seg oppdraget etter forskriften § 16.

Tredje ledd stiller krav om fortløpende nummerering av brev som omhandler forhold som er nevnt i denne paragraf. Bestemmelsen har sammenheng med dokumentasjonskravet i kap. 4.

Fjerde ledd har sammenheng med at kontrollutvalget etter § 8 i forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner har plikt til å påse at de forhold som er påpekt blir fulgt opp.

§ 5 Revisjonsberetningen

Revisor skal avgis revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er avlagt og senest 15. april. Revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig.

Revisjonsberetningen avgis til kommunestyret eller fylkestinget. Det skal sendes kopi til kontrollutvalget, formannskapet eller fylkesutvalget, og administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk.

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, og gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk.

I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold:

1. om årsregnskapet er /avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god kommunalregnskapsskikk,
2. om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og om beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett,
3. om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet, og om forslag til anvendelse av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd, er i samsvar med lov og forskrifter,
4. om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Dersom årsregnskapet ikke gir de opplysninger om den revisjonspliktiges virksomhet i regnskapsåret og stilling ved årsskiftet som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning

Finner revisor at årsregnskapet ikke bør vedtas slik det foreligger, skal dette angis særskilt.

Merknader:

Bestemmelsen stiller nærmere krav til hva den årlige revisjonsberetningen skal inneholde, og til hvem den skal avgis.

Første ledd fastslår at beretningen skal avgis uten unødig opphold etter at årsregnskapet er avlagt. Revisjonsberetningen skal senest være avgitt 15. april.

Bestemmelsen fastslår at det skal avgis revisjonsberetning selv som det ikke er avlagt årsregnskap, eller årsregnskapet er ufullstendig.

Annet ledd regulerer spørsmålet om hvem revisjonsberetningen skal avgis til. Beretningen avgis til kommunestyret/fylkestinget, ettersom det er virksomhetens øverste organ som skal vedta årsregnskapet, jf. kommuneloven § 48 nr. 3. Samtidig som beretningen avgis til kommunestyret/fylkestinget skal det sendes kopi av beretningen til kontrollutvalget, formannskapet/fylkesutvalget og til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

Av tredje ledd fremgår at revisor i beretningen skal bekrefte at revisjonsarbeidet er utført i samsvar med de krav som gjelder for revisjonsarbeidet.

Fjerde ledd stiller opp det sentrale vurderingstema for revisors vurdering av årsregnskapet. Bestemmelsen må ses på bakgrunn av første ledd i § 3 om revisjonsarbeidets innhold.

Femte ledd nr. 1 til 4 presiserer nærmere hva som ligger i fjerde ledd.

Sjette ledd regulerer den situasjon at årsregnskapet ikke gir tilstrekkelige opplysninger til at revisor kan gjøre den vurdering som fremgår av fjerde og femte ledd. I slike tilfeller skal kommunestyret/fylkestinget gjøres oppmerksom på dette ved at revisor enten presiserer dette uttrykkelig i sin beretning, eller at det tas forbehold om at regnskapet ikke gir tilstrekkelig grunnlag for at revisor kan gjøre sin vurdering. Revisor må i så fall vurdere om

det bør gis tilleggsopplysninger i revisjonsberetningen. Det skal uansett avgis revisjonsberetning, jf. første ledd annet punktum.

Det skal uttrykkelig fremgå av revisjonsberetningen dersom revisor finner at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, jf. syvende ledd.

Kap. 3 Forvaltningsrevisjon

§ 6 Revisjonsplikt

Kommunens eller fylkeskommunens virksomhet skal være gjenstand for forvaltningsrevisjon i samsvar med bestemmelsene i dette kapittel. Forvaltningsrevisjon kan utføres av andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap, eller et kommunalt eller fylkeskommunalt foretaks årsregnskap.

Der en interkommunal revisjonsenhet, et revisjonsselskap eller annet foretak/selskap er valgt, skal revisjonsenheten eller selskapet utpeke en ansvarlig forvaltningsrevisor for hvert oppdrag (oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor).

Merknader:

Første ledd: I siste instans påhviler det kommunestyret/fylkestinget å sørge for at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon i kommunen/fylkeskommunen, bl.a. ved å stille de nødvendige budsjettmidler til rådighet for kontrollutvalget. Det nærmere ansvar for å påse at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon ligger til kontrollutvalget, jf. kommuneloven § 77 nr. 4 annet ledd. I dette ligger at kontrollutvalget har en "bestiller-rolle" i forbindelse med forvaltningsrevisjon. Dette er likevel ikke til hinder for at det der kommunen har en egen ansatt revisor kan gi revisjonen fullmakt til å utforme forvaltningsrevisjonsprosjekter innenfor den budsjetttramme som er stilt til rådighet for dette.

Ettersom kommunestyret/fylkestinget har det overordnede tilsynsansvar i kommunen/fylkeskommunen, vil det kunne gi instruksjoner om hvilke forvaltningsrevisjonsprosjekter som skal iverettes. I mangel av slike instruksjoner avgjør kontrollutvalget selv hvilke deler av kommunens/fylkeskommunens virksomhet som skal gjøres til gjenstand for forvaltningsrevisjonsprosjekter.

Av forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 10 annet ledd fremgår at kontrollutvalget skal sørge for at det gjennomføres en overordnet vurdering/analyse av kommunens/fylkeskommunens virksomhet for å identifisere behovet for forvaltningsrevisjon på de ulike områder/sectorer av kommunens virksomhet. Denne vurderingen skal danne grunnlag for en plan for forvaltningsrevisjon som kontrollutvalget etter kontrollutvalgsforskriften § 10 første ledd er pliktig til å utarbeide.

Revisjon som nevnt i første ledd kan gjennomføres av andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap. Forvaltningsrevisjon kan for eksempel utføres av en revisor ansatt i kommunen eller fylkeskommunen, en interkommunal revisjonsenhet, eller av et revisjonsselskap eller annet foretak/selskap, jf. også kvalifikasjonskravene til oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i § 11 annet ledd.

Bestemmelsen i annet ledd er en parallell til § 2-1 tredje ledd, og innebærer at ikke bare en fysisk person, men også et revisjonsselskap eller annet selskap kan velges. Når et selskap velges, har dette plikt til å utpeke den revisor som skal være ansvarlig for oppdraget.

§ 7 Forvaltningsrevisjonens innhold

Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder om

- a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,
- b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,
- c) regelverket etterleves,
- d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,
- e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav
- f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.

Gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, og det skal etableres revisjonskriterier for det enkelte prosjekt.

Merknader:

Første ledd i bestemmelsen fastlegger hovedinnholdet i forvaltningsrevisjon. Det sentrale er vurderinger av om resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon er i denne forstand resultatorientert. Forvaltningsrevisjon er dermed ikke begrenset til undersøkelser av økonomiforvaltningen. Et forvaltningsrevisjonsprosjekt kan dreie seg om hvorvidt den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser om vedtak, men perspektivet er langt videre enn dette.

Bokstavene a til f inneholder en oppregning av elementer som vil kunne være tema i et forvaltningsrevisjonsprosjekt. Oppregningen er ikke uttømmende. Hvilke elementer som inngår i et forvaltningsrevisjonsprosjekt vil avhenge av formål og problemstilling for det konkrete prosjektet. Annet ledd fastslår at forvaltningsrevisjon og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, samt at det skal utarbeides revisjonskriterier for det enkelte forvaltningsrevisjonsprosjekt.

Forvaltningsrevisjon er et selvstendig fagområde. Ved gjennomføring av systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og/eller virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger, skal det etableres/utledes revisjonskriterier. Revisjonskriterier er normer og/eller standarder som forvaltningsrevisjonsobjektet skal vurderes/revideres i forhold til. Revisjonskriteriene skal brukes som grunnlag for å vurdere om forvaltningens økonomi, produktivitet, måloppnåelse og/eller virkninger er i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger og/eller det regelverk som gjelder på området. Forvaltningsrevisjon skal dokumenteres med arbeidspapirer som er nødvendige for å gi en totalforståelse av prosjektet/arbeidet.

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) utarbeider retningslinjer og standarder på dette området. Forskriften er imidlertid ikke til hinder for at retningslinjer og standarder utarbeidet av andre foreninger og organisasjoner innen fagfeltet vil kunne anvendes – i den utstrekning de ikke er i strid med lov og forskrift, og ellers bidrar til å oppfylle denne forskriftens intensjoner. Slike standarder skal baseres på internasjonalt omforente prinsipper/standarder (bl.a. INTOSAI), med de tilpasninger/tillegg som er nødvendige ut fra særlige forhold som kan gjøre seg gjeldende i kommunal/fylkeskommunal virksomhet.

§ 8 Rapportering om forvaltningsrevisjon

Revisor skal fortløpende rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner.

Administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten. Administrasjonssjefens eller kommune-/fylkesrådets kommentarer skal fremgå av rapporten.

Der et kommunalt/fylkeskommunalt foretak er gjenstand for forvaltningsrevisjon, skal styret og daglig leder gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten.

Merknader:

Bestemmelsens første ledd stiller krav om at det skal avgis rapporter til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner. Normalt vil det være naturlig at rapporten videreformidles til kommunestyret/fylkestinget. Kontrollutvalget har imidlertid ikke plikt til å legge fram enhver forvaltningsrevisjonsrapport til kommunestyret/fylkestinget. Det vil være kontrollutvalget som vurderer nærmere når og hvordan rapportering skal skje, jf. forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 11.

Av annet ledd framgår at administrasjonssjefen/kommunerådet alltid skal ha anledning til å gi sine kommentarer til forvaltningsrevisjonsrapporter. Administrasjonssjefen/kommunerådet er leder av den samlede kommunale/fylkeskommunale administrasjon.

Tredje ledd innebærer at annet ledd gjelder tilsvarende for foretakets styret og daglige leder, der det er foretaket som sådan som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Bestemmelsen innebærer at der et foretak er gjenstand for forvaltningsrevisjon, kommer styrets og daglig leders rett til å gi sine kommentarer, i tillegg til den rett for administrasjonssjef/kommune-/fylkesråd som følger av annet ledd. Bestemmelsen har sammenheng med styrets og daglig leders uavhengige stilling i forhold til administrasjonssjef/kommune-/fylkesråd.

Kap. 4 Dokumentasjon

§ 9 Dokumentasjon av revisjonens utførelse

Revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført, samt resultatet av revisjonen, på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Dersom revisor sier fra seg oppdraget og i denne forbindelse fraråder en annen revisor å påta seg oppdraget i henhold til § 17, skal dette dokumenteres og begrunnes. Også en ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors råd skal dokumenteres.

Ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal revisor kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling.

Merknader:

Bestemmelsen i første ledd stiller krav til dokumentasjon av revisors oppdrag. Bestemmelsen gjelder både for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Bestemmelsen har

betydning både i forhold til kontrollutvalgets kontroll- og oppfølgingsansvar vis á vis revisjonen og i forhold til bransjebaserte og eventuelle statlige kontrollordninger.

Annet ledd stiller nærmere krav til dokumentasjon i forbindelse med skifte av revisor. Det framgår av henvisningen til § 17 at bestemmelsen gjelder der revisor ikke er fast ansatt i kommunen/fylkeskommunen. Der kommunen/fylkeskommunen har en egen revisjonsenhet som en del av kommunen/fylkeskommunen som rettssubjekt, vil det være arbeidsrettslige regler som regulerer spørsmålet om fratreden og nyansettelser.

Tredje ledd krever at dersom revisor utfører andre tjenester enn revisjon, skal oppdragets art, omfang m.v. dokumenteres. Der kommunen/fylkeskommunen har satt revisjonsoppdraget ut til et revisjonsselskap eller en annen revisor, bør slike tjenester faktureres særskilt, med en angivelse av oppdragets art. Der kommunen/fylkeskommunen har en egen revisor ansatt i kommunen/fylkeskommunen (egenregi) kan det være naturlig at slike tjenester (intern)faktureres særskilt.

§ 10 Oppbevaring

Revisor skal oppbevare dokumentasjon, nummererte brev og annen korrespondanse etter denne forskrift på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning.

Originaldokument av papir kan erstattes av kopi i annet medium. I så fall skal papioriginalen oppbevares på en velordnet måte i 3 år og 6 måneder etter slutten av regnskapsåret som dokumentet gjelder. Dokumentasjon som lagres elektronisk, skal oppbevares og gjengis i standard dataformat.

Merknader:

Første ledd: "Annen" korrespondanse kan for eksempel gjelde rapportering av forvaltningsrevisjon.

Av annet ledd framgår at oppbevaring i elektronisk form tilfredsstillende kravet. Bestemmelsen bygger på regnskapsloven § 2-7 annet ledd, jf. også forskrift til revisorloven – FOR-1999-06-25-712 § 5-1.

Kap. 5 Krav til revisors kvalifikasjoner m.v.

§ 11 Krav til utdanning og praksis for oppdragsansvarlig revisor

Den som er oppdragsansvarlig for revisjon av årsregnskap for en revisjonspliktig etter denne forskrift skal ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) iht. Kredittilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor, og i tillegg ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon.

Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor skal ha minimum tre års utdanning fra universitet/høgskole.

Departementet kan gi dispensasjon fra kravet i første og annet ledd.

Merknader:

Bestemmelsen i første ledd gjelder bare den som skal være ansvarlig for revisjon av kommunens årsregnskap. Den gjelder ikke revisors medarbeidere, eller personer som utfører forvaltningsrevisjon eller annen type kontroll. Bestemmelsen har ikke tilbakevirkende kraft. Dette innebærer at revisorer som ved forskriftens ikrafttreden er ansvarlig for revisjon av en kommunes/fylkeskommunes årsregnskap, ikke behøver å søke dispensasjon etter annet ledd.

Bestemmelsen stiller krav om at ansvarlig revisor må ha bestått revisoreksamen (bachelor- eller master-grad) og i tillegg ha to års praksis fra revisjon. Både praksis fra revisjon i privat sektor og praksis fra revisjon av statlig eller kommunal virksomhet vil tilfredsstillende kravet, og teller med 100 prosent av praksistiden. Utover kravet om praksis fra regnskapsrevisjon, skiller ikke forskriften mellom ulike typer revisjonspraksis. Det vil derfor være ansettelsesmyndigheten som må vurdere betydningen av at ulike kandidater kan ha ulik praksis, og ta stilling til hvilken praksis som er mest relevant.

Forskriften inneholder minimumskrav. Kommunen/fylkeskommunen vil kunne stille strengere krav enn minimumskravene i bestemmelsen. Kvalifikasjonskravet i forskriften vil således først og fremst ha betydning for søkermengden. Ved utvelgelsen vil som vanlig de nærmere faglige kvalifikasjoner, personlig egnethet og praksisens nærmere innhold bli utslagsgivende.

Annet ledd stiller krav til utdanning for oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor. Det gjelder ikke her noe praksiskrav.

I tredje ledd er departementet gitt myndighet til å dispensere fra kravet i enkelttilfeller. Dispensasjonsadgangen gjelder både første og annet ledd.

§ 12 Krav til vandel m.v. for oppdragsansvarlig revisor

Den som skal ansettes som revisor i kommune eller fylkeskommune, eller gis ansvar for revisjonsoppdrag for kommuner, fylkeskommuner eller kommunale eller fylkeskommunale foretak, må

1. ha ført en hederlig vandel,
2. være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og
3. være myndig.

Merknader:

Bestemmelsen gjelder alle som skal være oppdragsansvarlig revisor (regnskapsrevisjon eller forvaltningsrevisjon) for en kommune/fylkeskommune – ikke bare den som skal være ansvarlig for revisjon av årsregnskapet. Kravet svarer til revisorlovens krav (revisorloven § 3-4), og må dokumenteres gjennom en vandelsattest.

Kontrollutvalget inntiller på ansettelse eller valg av revisor, og har plikt til å sørge for at forvaltningsrevisjon blir gjennomført. Oppfølgingen av kravet vil derfor ligge til kontrollutvalget. For den som er registret eller statsautorisert revisor, vil vandel normalt være kontrollert av Kredittilsynet i forbindelse med godkjenningen. Ytterligere kontroll vil derfor i slike tilfeller normalt ikke være nødvendig. Det vil være tilstrekkelig å konstatere at kravet er oppfylt ved ansettelse eller tildeling av oppdrag.

Kap. 6 Nærmere krav til revisors uavhengighet og objektivitet

§ 13 Spesielle krav til uavhengighet

Den som foretar revisjon etter denne forskrift kan ikke inneha andre stillinger hos kommunen eller fylkeskommunen eller i virksomhet som den kommunen eller fylkeskommunen deltar i ved siden av revisoroppdraget.

Den som foretar revisjon kan ikke være medlem av styrende organer i virksomhet som kommunen eller fylkeskommunen deltar i.

Den som foretar revisjon kan ikke delta i, eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til den som foretar revisjon.

Merknader:

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder alle som utfører revisjon for kommunen eller fylkeskommunen (jf. også lovens uttrykk ”den som foretar”). Det omfatter derfor både oppdragsansvarlig revisor og revisjonsmedarbeidere. Det kan med andre ord bare benyttes revisjonsmedarbeidere som oppfyller kravene i loven § 79 og denne forskrift.

Revisor skal være objektiv og nøytral ved utførelsen av sine oppgaver. Bestemmelsen inneholder enkelte nærmere krav til revisors uavhengighet. Disse kravene presiserer de krav som følger av kommuneloven § 79.

Første ledd gjelder i første rekke stillinger hvor det er mulig å påvirke regnskapsføreren eller utfallet av revisjonen. Det å inneha andre stillinger kan også medføre ikke ubetydelige trusler mot revisors uavhengighet, bestemmelsen utelukker derfor ethvert ansettelsesforhold til kommunen/fylkeskommunen. Revisor kan heller ikke ha ansettelsesforhold til virksomheter som (fylkes)kommunen deltar i, det vil si virksomheter som (fylkes)kommunen har eierandeler eller en vesentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i.

Annet ledd fastslår at deltakelse i styrende organer ville innebære så stor fare for at revisor ville komme i en posisjon der han/hun kontrollerer eget arbeid og beslutninger, at ingen forholdsregler ville være tilstrekkelige til å redusere uavhengighetstruslene til et akseptabelt nivå. En slik rollekombinasjon er derfor avskåret her.

Tredje ledd påpeker at revisors deltakelse i (eierandeler eller direkte eller vesentlig indirekte økonomisk interesse) eller funksjoner i annen virksomhet, kan medføre ikke ubetydelige trusler mot revisors uavhengighet.

§ 14 Rådgivningstjenester m.v.

Den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune etter denne forskrift kan ikke utføre rådgivnings- eller andre tjenester for kommunen eller fylkeskommunen, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Den som foretar revisjon kan ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver.

Den som foretar revisjon kan ikke opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Unntak fra dette gjelder ved bistand i skattesaker etter domstolsloven § 218.

Merknader:

Bestemmelsen bygger på revisorloven § 4-5. Bestemmelsen gjelder alle som foretar revisjonsarbeid i forbindelse med revisjon av revisjonspliktig etter denne forskrift – ikke bare ansvarlig revisor. Den gjelder både ved regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det er vanskelig å trekke en absolutt og eksakt grense for hvilke rådgivningstjenester revisor bør kunne yte i tillegg til revisjonsoppdraget. Bestemmelsen i første ledd er generelt utformet. Det vil måtte gjøres en konkret vurdering av om den rådgivning det er tale om vil være egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet, hvor bl.a. normer for god revisorskikk i privat sektor kan gi veiledning.

Den som reviderer en kommune eller fylkeskommune kan i den utstrekning det følger av ansvarsområdet, veilede forvaltningen i spørsmål vedrørende regnskap og økonomi. All veiledning skal skje med varsomhet, og på en måte som ikke binder opp revisors senere revisjons- og kontrollvurderinger.

Annet ledd innebærer for eksempel at revisor ikke kan bistå revisjonsklienter på en slik måte at bistanden erstatter foretakets manglende kompetanse eller kapasitet.

Tredje ledd innebærer at revisor for eksempel ikke kan forhandle med en bank på klientens vegne om lån/kreditter, men kan bistå klienten i forhandlingene ved å redegjøre for forhold som ligger innenfor revisors arbeidsoppgaver. Revisor kan heller ikke delta i forhandlinger i forbindelse med oppkjøp eller fusjoner/sammenslåinger av kommunale selskaper, men må kunne gjennomgå og vurdere regnskapene til mulige oppkjøpskandidater/fusjonspartnere med sikte på å avdekke forhold som en kjøper/overtaker bør være klar over.

§ 15 Dokumentasjon av uavhengighet

Den som foretar revisjon skal løpende vurdere sin uavhengighet. Oppdragsansvarlig revisor skal hvert år, og ellers ved behov, avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget.

En skriftlig egenvurdering om oppdragsansvarlig revisors uavhengighet skal følge alle tilbud om revisjon.

Merknader:

Kravet til uavhengighet og objektivitet gjelder både revisor og dennes medarbeidere. Bestemmelsen om dokumentasjon gjelder bare oppdragsansvarlig revisor. Herunder både revisor ansatt i kommunen/fylkeskommunen, interkommunalt enhet og der det er gjort avtale med annen revisor. Selv om kravet til uavhengighet og objektivitet gjelder både oppdragsansvarlig revisor og revisjonsmedarbeidere, er kravet til dokumentasjon således begrenset til å gjelde oppdragsansvarlig revisor.

Uavhengighet krever en uavhengig grunnholdning og innstilling, og at revisor fremstår som uavhengig. For å bevare uavhengigheten kreves det at revisor:

- a) identifiserer trusler mot uavhengigheten;*
- b) vurderer hvorvidt disse truslene er klart ubetydelige; og*
- c) dersom truslene ikke er klart ubetydelige, identifiserer og anvender relevante forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.*

Vurderingen av trusler mot uavhengigheten og påfølgende tiltak må være støttet av dokumentasjon innhentet før oppdraget aksepteres og under utførelsen av oppdraget. Forpliktelsen til å foreta en slik vurdering og iverksette tiltak oppstår når revisor har kjennskap til, eller med rimelighet kunne forventes å ha kjennskap til, omstendigheter eller forbindelser som kan bringe uavhengigheten i fare.

Bestemmelsen i første ledd fastslår at revisor har plikt til løpende å foreta en vurdering av sin uavhengighet. Som et minimum må oppdragsansvarlig revisor hvert år avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet.

Bestemmelsen i annet ledd sikter til den situasjon at kommunen eller fylkeskommunen har satt revisjonsoppdrag ut på anbud.

Kap. 7 Avtale med annen revisor – skifte av revisor, fratreden og overføring av revisjonsoppdrag

§ 16 Revisors rett til å si fra seg sitt oppdrag

Der en kommune eller fylkeskommune har tildelt revisjonsoppdrag til revisor etter en anbudsrunde, har revisor for revisjon av årsregnskap etter denne forskrift rett til å si fra seg oppdraget som revisor når revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd

på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Dersom det ikke foreligger forhold som nevnt i første ledd har revisor bare rett til å ensidig si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter lov eller forskrift, eller det foreligger andre særlige grunner.

Revisor skal gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel før vedkommende sier fra seg oppdraget som revisor.

Merknader:

Bestemmelsen bygger på revisorloven § 7-1, men gir revisor en rett og ikke en plikt til å si fra seg sitt oppdrag.

Første og annet ledd: Denne bestemmelsen gjelder der revisor ikke er ansatt i kommunen/fylkeskommunen, og der et revisjonsselskap, eller en interkommunal enhet, er valgt som revisor etter en anbudsrunde. Der revisjonen foretas av en inter(fylkes)kommunal enhet i egenregi, vil det være den nærmere avtale mellom enheten og kommunen/fylkeskommunen, som regulerer adgangen til å si fra seg oppdraget. Der kommunen/fylkeskommunen har en egen revisjonsenhet som en del av kommunen/fylkeskommunen som rettssubjekt, vil det være arbeidsavtalen og arbeidsrettslige regler som regulerer spørsmålet om fratreden og nyansettelser.

Tredje ledd: Det vil være naturlig at forhåndsvarselet rettes til kontrollutvalget.

§ 17 Ny revisor

Før en revisor påtar seg å revidere årsregnskap for en revisjonspliktig etter denne forskrift som ansvarlig revisor, skal revisoren be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden.

Den revisjonspliktiges forrige revisor skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

Dersom en revisor påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres.

Merknader:

Bestemmelsen bygger på revisorloven § 7-2.

Bestemmelsen gjelder der revisor ikke er fast ansatt i kommunen/fylkeskommunen. Der kommunen/fylkeskommunen har en egen revisjonsenhet som en del av kommunen/fylkeskommunen som rettssubjekt, vil det være arbeidsavtalen og arbeidsrettslige regler som regulerer spørsmålet om fratreden og nyansettelser.

§ 18 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering

Ved sammenslutning av revisjonsselskaper fortsetter det sammensluttede selskap de revisjonsoppdrag som selskapene før sammenslutningen hadde for revisjonspliktige etter denne forskrift. Det samme gjelder ved selskapsrettslig omorganisering av revisjonsselskapet.

Bestemmelsene foran får tilsvarende anvendelse når personlig drevet revisjonsvirksomhet opptas i revisjonsselskap.

Adgangen til overføring av revisjonsoppdrag etter første ledd medfører ingen innskrenkninger i oppdragsgivers adgang til å bytte revisor.

Person eller selskap som nevnt i første ledd skal uten ugrunnet opphold gi skriftlig melding om sammenslutning, omorganisering eller opptak til oppdragsgiveren.

Merknader:

Bestemmelsen er utformet etter mønster av revisorloven § 7-3. Bestemmelsen gjelder både revisjonsselskaper som er regulert i revisorloven, og revisjonsselskaper/interkommunale revisjonsheter som er eid av kommuner/fylkeskommuner.

Kap. 8 Revisors møteplikt, møterett, opplysningsplikt og begrensninger i taushetsplikten m.v.

§ 19 Revisors møteplikt og møterett i kommunestyret/fylkestinget

Oppdragsansvarlig revisor eller dennes stedfortreder har møteplikt i kommunestyrets eller fylkestingets møter når saker som har tilknytning til revisors oppdrag skal behandles.

For øvrig har oppdragsansvarlig revisor eller dennes stedfortreder møterett i kommunestyret eller fylkestinget.

Merknader:

Bestemmelsen gjelder både oppdragsansvarlig revisor for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Av første ledd fremgår at oppdragsansvarlig revisor har møteplikt i kommunestyret/fylkestinget når saker i tilknytning til revisors oppdrag skal behandles. For revisor som er ansvarlig for revisjon av årsregnskap, vil møteplikten typisk gjelde ved behandling av årsregnskapet og årsberetningen. Har revisor hatt et spesielt oppdrag, omfatter møteplikten også saker i tilknytning til dette.

Av annet ledd fremgår at revisor har en generell møterett i kommunestyrets/fylkestingets møter. I kontrollutvalgets møter har revisor både møte og talerett, jf. forskrift om kontrollutvalg § 19.

§ 20 Opplysningsplikt til kommunen/fylkeskommunen

Oppdragsansvarlig revisor skal innenfor rammen av oppdraget gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige etter denne forskrift som revisor har fått kjennskap til under revisjonen, når dette kreves av et medlem av kommunestyret/fylkestinget eller kontrollutvalget.

Får revisor utenfor møte anmodning om å gi informasjon til et medlem av kommunestyret/fylkestinget eller kontrollutvalget, kan revisor kreve å få gi svar i møte.

Merknader:

Bestemmelsen i første ledd regulerer oppdragsansvarlig revisors plikt til å gi opplysninger om den revisjonspliktige til kontrollutvalget. Det nødvendige unntak fra taushetsplikten ligger i at det følger av revisjonens oppgaver etter kommuneloven eller denne forskrift, jf. kommuneloven § 78 nr. 7.

Annet ledd innebærer at revisor ikke er pliktig til å gi opplysninger til enkeltmedlemmer når anmodning om å gi opplysningen blir fremsatt utenfor møte i det organet hvor vedkommende er representant. Revisor kan da selv avgjøre om opplysningen bør

gis direkte til vedkommende representant, eller om opplysningen bør gis i møte i det aktuelle organet.

§ 21 Begrensninger i taushetsplikten

Uten hinder av revisors taushetsplikt kan oppdragsansvarlig revisor avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisor kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Uten hinder av revisors taushetsplikt kan revisor gi opplysninger til skatteetaten om en persons forbindelse med kommunen eller fylkeskommunen, der det er nødvendig for å fremme skatteetatens kontrolloppgaver etter lov, forskrift eller instruks.

Revisors taushetsplikt er ikke til hinder for at kontrollører engasjert av bransjeorganisasjoner kan foreta kontroll av utførelsen av revisjonen, herunder av skriftlig dokumentasjon.

Merknader:

Bestemmelsen i første ledd første punktum angir unntak fra revisors taushetsplikt i forbindelse med etterforskning av straffbare forhold. Bestemmelsen pålegger ikke revisor en generell plikt til å anmelde forholdet til politiet, men gir en adgang til det. I annet punktum er revisor gitt en generell rett til å underrette politiet når det er fremkommet forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling. Bestemmelsen er motivert av hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Lov av 20. juni 2003 nr. 41 om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven), gjelder blant andre for statsautoriserte og registrerte revisorer. Statsautoriserte og registrerte revisorer er dermed bl.a. undergitt en undersøkelses- og rapporteringsplikt i forbindelse med mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling. Bestemmelsen i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner innebærer ingen rapporteringsplikt i forbindelse med slike forhold. Bestemmelsen i § 21 første ledd annet punktum gir imidlertid en adgang for alle revisorer som har oppdrag for kommuner og fylkeskommuner – uten hensyn til om vedkommende er statsautorisert eller registrert revisor – også til å underrette politiet om forhold som rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven har plikt til å undersøke og rapportere.

Der revisor anmelder et forhold til politiet, er det ikke noe krav etter forskriften av kontrollutvalget underrettes, men som regel vil det være naturlig.

Annet ledd gjør unntak fra revisors taushetsplikt i den utstrekning det er nødvendig for å fremme skatteetatens kontrolloppgaver. Med skatteetaten siktes det til skattedirektoratet, fylkesskattekontorene, ligningskontorene, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter. Revisor omfatter alle revisorer som har revisjonsoppdrag for kommuner eller fylkeskommuner. Bestemmelsen pålegger ingen informasjonsplikt, men gir en adgang til informasjonsutveksling. Bestemmelsen er tatt inn for å muliggjøre et fortsatt samarbeid mellom skatteetaten og den som har revisjonsoppdrag for en kommune/fylkeskommune i samsvar med ”Retningslinjer for kontrollsamarbeid mellom kommunerevisjonene og skatteetaten”, utgitt av skattedirektoratet 15. november 1995. Jf. også rundskriv H-32/95 fra daværende Kommunal- og arbeidsdepartementet.

Tredje ledd: Både Norges kommunerevisorforbund og Den norske Revisorforening har etablert foreningsbaserte kvalitetskontroller. Bestemmelsen innebærer at taushetsplikten ikke er til hinder for at slik bransjebasert kvalitetskontroll kan gjennomføres. En tilsvarende bestemmelse fremgår av revisorloven § 6-1 annet ledd.

§ 22 Taushetsplikt for revisors medarbeidere

Revisors taushetsplikt etter kommuneloven § 78 nr. 7 gjelder tilsvarende for revisors medarbeidere.

Merknader:

Bestemmelsen gjør det klart at den taushetsplikt som fremgår av kommuneloven gjelder tilsvarende for revisors medarbeidere. De unntak fra taushetsplikt, opplysningsplikt og rapporteringsplikt som fremgår av §§ 19 – 21 i denne forskriften gjelder imidlertid bare den oppdragsansvarlige revisor. Revisors medarbeidere er således ikke omfattet av disse forskriftsbestemte unntakene.

Kap. 9 Ikrafttreden

§ 23 Ikrafttreden

Forskriften trer i kraft fra 1. juli 2004. Fra samme tidspunkt oppheves forskrift om revisjon av 13. januar 1993 nr. 4045, og forskrift om kvalifikasjonskrav for kommune-, fylkes- og distriktsrevisjon av 13. august 1997 nr. 1542.